

REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA Y DELITO TRIBUTARIO REDISTRIBUTING WEALTH AND TAX CRIME

PAZ M. DE LA CUESTA AGUADO^{1,a,*} 

¹ Departamento de Derecho público de la Facultad Derecho. Universidad de Cantabria, España, Avda. De los Castros s/n, 39005, Santander

 ^acuestapm@unican.es

Resumen

Aceptando que la estructura típica del art. 305.1 CP no se ajusta al paradigma de los delitos de dominio, se sugiere convertir la finalidad de redistribución de la riqueza propia de los sistemas tributarios de los Estados democráticos y sociales –como el que diseña nuestra Constitución– en el referente valorativo que cumpla las funciones asignadas al bien jurídico protegido. Esta razón legitimante permite configurar el delito contenido en el art. 305.1 CP como un delito de infracción de deber, en el que la realización de la conducta típica (defraudar en sus distintas modalidades) cumple el tipo sin que sea necesario probar el perjuicio para la Hacienda Pública (como resultado naturalístico) y permite explicar la introducción de un límite mínimo a la cuantía defraudada y las atenuantes y agravantes específicas por razón de la cuantía. Además, esta razón legitimante también sirve para limitar el *lus puniendi*, con lo que se superarían las objeciones teóricas a los delitos de infracción de deber en relación con el delito tributario.

Palabras clave: Igualdad; delito tributario; infracción de deber; bien jurídico protegido; riqueza.

Abstract

Accepting that the typical structure of art. 305.1 CP does not fit the paradigm of “domain crimes”, it is suggested to convert the purpose of redistribution of wealth, typical of the tax systems of democratic and social States –such as the one designed by our Constitution– in the reason that legitimizes the criminal intervention. This legitimizing reason allows to configure the crime contained in art. 305.1 CP as a crime of infraction of duty, in which the performance of the typical conduct (fraud in its different forms) meets the type without it being necessary to prove the damage to the Public Treasury (as a naturalistic result) and allows explaining the introduction of a minimum limit to the amount defrauded and the mitigating and aggravating factors specific to the amount. In addition, this legitimating reason also serves to limit the *lus puniendi*, thereby overcoming the theoretical objections to the crimes of breach of duty in relation to the tax crime.

Keywords: Equality; tax crime; duty violation crimes; legitimizing reason of *lus puniendi*; wealth.

* Catedrática de Derecho penal. ORCID 0000-0001- 5738-3776 Departamento de Derecho público de la Facultad Derecho. Universidad de Cantabria. Dirección Avda. De los Castros s/n, 39005, Santander. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2019-107974RB-I00 financiado por MCIN.



1. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

Es una realidad que hoy en día se considera indiscutible que la riqueza² está desigualmente distribuida³. Esta afirmación vale para todos los Estados o sociedades estructuradas políticamente en la actualidad, cualesquiera que sean sus formas de gestión del poder político. Más aún, incluso se podría afirmar que la forma en que se gestiona la desigualdad es una de las cuestiones que determinan el sistema político (democrático o autoritario); de forma que la (re)distribución de la riqueza se convierte en un elemento esencial de los sistemas democráticos, especialmente de aquellos que adoptan un modelo de Estado social y del Bienestar⁴, entre otras razones, porque la excesiva acumulación de capital en un reducido sector de la población hace inviables a las democracias. En esta línea, la democrática Constitución Española de 1978, en su art. 31.1 establece un mandato de enorme trascendencia:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Los principios de igualdad y progresividad se convierten en fuentes de inspiración y orientación teleológica del sistema tributario, hasta el punto de que, según SÁNCHEZ SÁNCHEZ, en virtud de estos principios (junto al de generalidad) el sistema tributario se convierte en un medio de transformación social⁵. El principio de progresividad⁶ se suele vincular con la idea de reparto equitativo de cargas públicas en función de la capacidad económica. Estudios recientes han mostrado, sin embargo, que la importancia del principio de progresividad fiscal trasciende con mucho la mera distribución de cargas públicas para convertirse en el motor de la igualdad y para reducir la desigualdad⁷. El principio de igualdad se entiende, generalmente, en el sentido de que todos los ciudadanos deben contribuir y, en situación igual, deben contribuir de la misma forma; en tanto que, desde una perspectiva material se acerca al principio de progresividad fiscal en la medida en que también serviría para justificar que la carga tributaria se vincule de forma directamente proporcional a la

² Véase PIKETTY, Th., *El capital en el siglo XXI*, Fondo de Cultura Económica, Bogotá, 2014, p. 60.

³ PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, ed. Deusto, Barcelona, 2021, p. 182. Más actualizado, pero en la misma línea, CHANCEL, L./ PIKETTY, Th. / SAEZ, E./ ZUCMAN, G., *World Inequality Report 2022*, ed. World Inequality Lab, p. 223. Disponible en <https://wir2022.wid.world/download/> [citado:12.08.2022], passim.

⁴ Sobre el problema de la legitimidad del dominio en la sociedad actual, véase DE LA CUESTA AGUADO, P., *Culpabilidad. Exigibilidad y razones para la exculpación*, Dykinson, Madrid, 2004, pp. 129 ss. Se trata de un modelo de sociedad que se corresponde políticamente con democracias cada vez más complejas en las que el dominio está sometido continuamente a un proceso de crítica y cuya legitimación debe actualizarse periódicamente. La evolución actual, rápida y tecnológica, ha tensionado ideológicamente a la sociedad, pues, por un lado, sus argumentos legitimadores tradicionales –sacros y procedentes de estructuras socio-económicas en vías de desaparición- entran en crisis y son rechazados o por sectores sociales importantes. El Derecho penal es sensible a esta situación, pero no solo.

⁵ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., *El principio de igualdad en materia tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 170. Esta autora afirma que los principios de “generalidad, igualdad y progresividad” son reconducidos a un solo principio, el de justicia tributaria, “pues cada uno de los señalados anteriormente no son más que acumulaciones parciales de este último”. Esta orientación constitucional coloca a la Constitución Española en la modernidad que busca incrementar la justicia social y las oportunidades para un número creciente de personas (véase en este sentido DAHRENDORF, R., *Ley y orden*, Civitas, Madrid, 1994, p. 61). De nuevo, emana la idea de redistribución de la riqueza.

⁶ Véase sobre la fiscalidad progresiva y su significado en términos sociales y económicos, PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, cit., p. 155 y, muy especialmente, 181 a 192.

⁷ PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, cit., 165 ss.

capacidad económica⁸ y se ha vinculado directamente con el deber de tributar⁹. En cualquier caso, la mención expresa al principio de igualdad en el art. 31.1 CE no puede interpretarse como una limitación al principio de progresividad, sino que, por el contrario, debería resaltarse que también el principio de igual fija el objetivo de la fiscalidad y del deber de contribuir, que es progresar en la igualdad. La interpretación del principio de igualdad como el de que “todas las personas deben contribuir” confunde la igualdad con el deber de contribuir y, en todo caso, debe expresamente hacerse constar que la aplicación del principio de igualdad en el ámbito tributario no significa que “todos deban contribuir igual”.

En cualquier caso, el mandato central del art. 31.1 CE es, precisamente, el deber de tributar y la forma en que se configurará dicho deber vendrá determinada (*el cómo*) por el principio de progresividad y el fin por el principio de igualdad. Ahora bien, en núcleo central de la obligación (“contribuir al sostenimiento del gasto público”), aislado de los principios de igualdad y progresividad, permite, sin embargo, otras orientaciones alejadas del ideal democrático de igualdad de oportunidades o igualdad de acceso a los recursos públicos y comunes, pues, desde esta perspectiva, los principios de igualdad y de progresividad fiscal son accesorios a la cuestión central, al núcleo fundamental del art. 31.1 CE - el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica-.

Esta perspectiva, que resalta el papel central del mandato constitucional contenido en el “todos contribuirán...” y el papel accesorio -en cuanto que orienta y articula dicho deber- de los principios de igualdad y progresividad ha forzado a Doctrina y Jurisprudencia a centrar sus esfuerzos en desarrollar los principios, mientras que el desarrollo teórico del deber de contribuir ha sido menor. Menos evidente -y de ahí la necesidad de interpretar y construir un sólido cuerpo teórico- es la exigencia de que dicha contribución lo sea “al sostenimiento de los gastos públicos” (algo que cualquiera que sea el modelo de Estado es imprescindible), pero, interpretado a la luz de la expresa mención de los principios de igualdad y progresividad en el art. 31.1 CE, obliga a interpretar que no es el gasto público -en sí mismo considerado- el objetivo esencial del deber de contribuir, sino los fines redistributivos del gasto público necesarios para conseguir el Estado Social que instituye el art. 1 de Texto Constitucional.

Desde la perspectiva del Derecho penal, la posición central del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe ser resaltada en la medida en que la doctrina jurisprudencial sitúa en la base de la construcción teórica del delito contenido en el art. 305 CP -delito tributario- el deber de contribuir, configurándolo, incluso, como un delito de infracción de un deber.

Adelantemos, entonces, una cuestión que deberá ser resuelta: ¿cómo se introduce el bien jurídico protegido en esta línea -aparentemente sin solución de continuidad- que enlaza el mandato contenido en el art. 31.1 CP (*todos contribuirán...*) con el delito del art. 305 CP (*el que [...] defraude a la Hacienda Pública [...] será castigado con la pena de [...], salvo que hubiere regularizado su situación tributaria [...]*).

⁸ Más ampliamente puede verse MATA SIERRA, M^a T., *El principio de igualdad tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, p. 69 y 192, en este caso, en relación con el art. 14 CE.

⁹ Véase SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., *El principio de igualdad en materia tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 173, con jurisprudencia.

2. EL DILEMA DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DELITO TRIBUTARIO

2.1. Ideología y bien jurídico protegido

Si abordamos el estudio de la literatura sobre el delito tributario desde una perspectiva crítica, puede intuirse que la forma de entender la sociedad y las relaciones sociales –lo que DÍEZ RIPOLLÉS denomina “el sistema básico de creencias”¹⁰– la ideología y las relaciones de poder¹¹ afloran tanto en el planteamiento doctrinal de los problemas (seleccionados como importantes) como en las respuestas que se ofrecen –y, por supuesto, en la labor legislativa¹²– puesto que el Derecho no puede abstraerse de la distribución del poder social¹³ y las ideologías que lo sustentan¹⁴. Así, en relación con el tema que nos ocupa, un repaso rápido a cualquier medio de comunicación muestra, actualmente en España¹⁵, dos posiciones enfrentadas: por un lado, un sector social cuestiona sin tapujos el deber de contribuir con argumentos tales como que “el dinero está mejor en el bolsillo de los ciudadanos” o que “el Estado nos roba”, que, supuestamente, responden a un determinado concepto de libertad económica, eufemismo para ocultar la desregulación¹⁶; por otro, se reclama desde otro sector el incremento de la progresividad y un mayor compromiso fiscal de las grandes fortunas, en línea con la exigencia de una mayor y mejor redistribución de la riqueza (a través del Estado de Bienestar). Son las tensiones propias de una sociedad que evoluciona rápidamente, en la que una determinada norma –o un conjunto de ellas– pueden actuar o bien como factor de cambio o bien como factor de mantenimiento del *statu quo*¹⁷. Teniendo en cuenta que, como hemos visto, el sistema tributario responde a una determinada concepción de la sociedad (de la nuestra, en este caso) no estaría de más analizar en qué medida la ideología subyacente –entendida, por ejemplo, siguiendo a GINER, como “conjunto de creencias y conceptos, fácticos

¹⁰ DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *La racionalidad de las leyes penales*, Trotta, Madrid, 2003, p. 111.

¹¹ En este sentido, véase VIVES ANTON, T., *La libertad como pretexto*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, p. 138, o LOPEZ GARRIDO, D./ GARCIA ARAN, M., *El Código Penal de 1995 y la voluntad del Legislador*, Dykinson, Madrid, 1996, pp. 26 y ss., (quienes reconocen que las corrientes ideológicas que confluyen en nuestro Código Penal de 1995 son múltiples y de variado signo, al igual que los intereses que defiende). También QUINTERO OLIVARES, para quien “los códigos penales, por el contrario, ofrecen con frecuencia un conglomerado de preceptos que no responden a una ideología única, sino que son producto de aluvión de las diversas corrientes de ideología que han intervenido en su creación o gestación histórica” (QUINTERO OLIVARES, G., *Represión penal y Estado de Derecho*, Dirosa, Barcelona, 1976, p. 40). Sobre las relaciones entre ideología y delito puede verse, entre otros, YOUNG, J., “Criminología de la clase obrera”, en *Criminología crítica*, de I. Taylor, P. Walton y J. Young, Siglo XXI, México, 1977, p. 113.

¹² Prudentemente, PISTOR, K., *El código del capital*, ed. Capital Swing, Madrid, 2022, p. 55: “si esto significa que la ley no es sino una forma de disfrazar el ejercicio crudo del poder, es algo que aún hoy es objeto de debate. Pero no es necesario adoptar una posición tan radical para ver que el diseño legal de los derechos de propiedad es un proceso complejo, preñado de poder y de juicios de valor”

¹³ Véase PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, cit., p. 23.

¹⁴ Sobre esta cuestión, DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Norma primaria y bien jurídico: su incidencia en la configuración del injusto”, en *Revista de Derecho penal y criminología* 6 (1996), pp. 173 ss.

¹⁵ Pero en líneas similares se pueden encontrar estos argumentos en nuestro entorno cultural.

¹⁶ Desregulación economía y financiera que ha favorecido a “las mayores carteras financieras y apenas ha beneficiado a los más pobres, que a menudo se han visto abocados al sobreendeudamiento” (PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, cit., p. 185).

¹⁷ También el Derecho penal tiene una evidente trascendencia social mediante la selección de las “conductas desordenadas” (véase, en esta línea TAYLOR, I., WALTON, P., YOUNG, J., *La nueva criminología. Contribución a una teoría social de la conducta desviada*, Amorrortu editores, Buenos Aires, 1975, pp. 286 ss.) y como parte de lo que PISTOR denomina “el código del capital” (PISTOR, K., *El código del capital*, cit., p. 17) pero, además, es un factor activo en la dinámica social. Y es que, el ordenamiento jurídico positivo no se inventa a partir de la nada (véase JACKOBS, G., *Strafrecht. AT*, De Gruyter, Berlín Nueva York, 1993, p. 5).

y normativos, que explican el mundo social a quienes las sustentan¹⁸...- puede incidir en el Derecho penal, mediante una concreta interpretación y, en consecuencia, aplicación de la ley penal, en este caso, del “microsistema” del delito tributario.

2.2. Sobre sus funciones

El bien jurídico protegido es, precisamente, el valor o interés subyacente al mandato penal y elemento esencial reclamado por la Doctrina penal¹⁹ como argumento que permite otorgar legitimidad y justificar la intervención penal; cuestión esta especialmente importante²⁰ si, efectivamente, el deber constitucional de contribuir está en tela de juicio. Pero las distintas propuestas doctrinales en torno al bien jurídico protegido en el art. 305.1 CP difícilmente encajan con lo que es, para la Teoría General del Delito, *un bien jurídico protegido*. Así, el bien jurídico protegido es un valor, pero debe cumplir también funciones dogmáticas –junto a las meramente legitimadoras-; de modo que, cuando el (supuesto) bien jurídico protegido no las cumpla ¿estaremos meramente ante un bien jurídico o, por el contrario, ante la *ratio legis* o ante una mera *cobertura legitimante*?²¹.

Si esto fuera así, la intervención penal en materia tributaria carecería de legitimidad y sería inconstitucional, habida cuenta de que la Doctrina exige, en todo caso, la concurrencia de un bien jurídico protegido en cada tipo penal²². Esta situación motiva a los autores y a las sentencias a designar el bien jurídico protegido en el delito contenido en el art. 305.1 CP, aunque sus efectos, después, sean muy escasos. Así, *grosso modo*, el bien jurídico protegido en el delito tributario se configura como colectivo y abstracto. A partir de aquí la Doctrina se posiciona en dos grandes líneas argumentativas²³: un primer sector doctrinal *vincula* el bien jurídico protegido a las funciones que corresponden a la Hacienda Pública²⁴ en tanto que desde otro sector se relaciona con el interés patrimonial del Erario público²⁵, si bien, en este caso, en ocasiones, este bien jurídico patrimonial se condiciona a un *meta-bien jurídico*

¹⁸ GINER, S., *Sociología*, 1ª ed., 7ª imp., ed. Península, Barcelona, 1996, p. 189.

¹⁹ *Entre la numerosa bibliografía, pueden verse MIR PUIG, S., Bases constitucionales del Derecho penal, Iustel, Madrid, 2011, pp. 111 ss.; PRIETO SANCHÍS, L., Garantismo y Derecho penal, Iustel, Madrid, 2011, pp. 120 ss.*

²⁰ Cuestiones similares a las que se están planteando surgen en relación con los delitos contra la seguridad social, con los que el delito tributario guarda grandes similitudes. El debate en relación con aquellos puede verse en BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 38 ss.; o BUSTOS RUBIO, M. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp.32 ss. y 188 ss.

²¹ Sobre el uso de (aparentes) bienes jurídicos colectivos puede verse, más extensamente, DE LA CUESTA AGUADO, P., *Delitos de tráfico ilegal de personas, objetos o mercancías*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 48 ss. (También en *Revista de Derecho penal y criminología*, n.º 9, pp. 53-110).

²² Resumidamente, sobre esta tesis mayoritariamente admitida, puede verse MIR PUIG, S., *Bases constitucionales del Derecho penal*, cit., p.111 ss.

²³ Más ampliamente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista penal* n.º 1, 1998, págs. 55-66. El debate no es nuevo, como puede verse en –del mismo autor– “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios penales y criminológicos* n.º18, 1994-1995, pp. 123-196.

²⁴ Así, y a título de ejemplo, pueden verse, entre otros muchos: MUÑOZ CONDE, F., *Derecho penal. Parte especial*, 23ª ed. Revisada por C. López Peregrín, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 986 “En los tipos delictivos que afectan directamente a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público como en la de gasto público” o CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *Derecho penal español. Parte especial (III)*, de F.J. Álvarez García (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011: “en un Estado social y democrático de derecho, el sistema tributario y el respeto a las obligaciones tributarias y ayudas financieras del Estado conforma un bien jurídico que no requiere de especiales esfuerzos de justificación, dada su condición del pilar del Estado [...]. [E]l bien jurídico se proyecta sobre el sistema de ingresos y gastos [...] (p, 800).

superior derivado de la importante función encomendada a la Hacienda Pública²⁶, que puede relacionarse con la gestión de los ingresos del Estado obtenido mediante los tributos, que como también se ha apuntado, no posee relevancia alguna²⁷.

Ninguna de las dos opciones es plenamente satisfactoria, como demuestra el debate doctrinal que existe al respecto, pero es especialmente interesante comprobar como MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ vincula el bien jurídico protegido con la redacción típica. Considera este autor que “[...] nos encontramos ante un delito que esencialmente se construye sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico”²⁸ dado que el precepto penal (art. 304 CP) no ha definido un tipo omisivo derivado de un concreto deber distinto del activo. A partir de esta configuración típica, deduce el autor, que “únicamente quiere tutelar el bien jurídico protegido del patrimonio del Erario frente a las agresiones ejecutadas por los sujetos que precisamente se hallan en una determinada relación la Hacienda Pública”

En relación con esta cuestión de la vinculación del bien jurídico protegido con la estructura típica y en relación con las tesis funcionales, interesaría detenerse en si la designación de funciones (de la Hacienda Pública) efectivamente actúa como un bien jurídico protegido. Sin desmerecer la importancia de las funciones que realiza la Administración tributaria (o sea, la Hacienda Pública, en expresión más usada por las Doctrina y la Jurisprudencia), antes de personalizar a dicho sector de la Administración pública para convertirlo en sujeto titular de intereses patrimoniales o para proteger directamente las funciones que desempeña, sin mayores referencias valorativas, sería necesario constatar que tales funciones, efectivamente son idóneas para “ejercer” de bien jurídico protegido en el tipo del art. 305.1 CP y para limitar el ejercicio del poder punitivo del Estado.

Podría parecer que proteger penalmente “las funciones” de la Hacienda Pública, sin mayores referencias valorativas no puede servir para limitar el *Ius puniendi*, aunque se puede alegar contra este argumento que las “funciones” de la Hacienda pública son instrumentales a los fines perseguidos, porque aquí es, en realidad, donde se plantea la cuestión crucial en torno a la legitimidad de la intervención penal. Es decir, lo importante a efectos legitimadores y de limitación del *Ius puniendi* son los fines perseguidos, pero no por la Hacienda Pública, sino por el propio sistema tributario del que la Hacienda Pública es el instrumento de gestión. Solo desde esta perspectiva se podrá justificar la existencia del delito tributario –como de otros tantos “nuevos” delitos surgidos en los últimos decenios. Ahora bien, esta

²⁵ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, de M. Bajo Fernández (ed.), Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2019, p. 72.

²⁶ Así, por ejemplo, TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?, en *RECPC 20-29 (2018)*, p. 27 “El bien jurídico protegido, por su parte, entiendo que se puede definir como el interés patrimonial de la correspondiente Hacienda Pública concretado en la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material (principal o de pagar a cuenta) [...] El delito de defraudación tributaria también protege un bien jurídico mediato que estaría representado por las funciones del tributo: financiera, político-económica y de justicia” (nota al pie n.º 64). Idénticos problemas en torno a la configuración del bien jurídico protegido se plantean en relación con el delito contra la Seguridad Social del art. 307 CP y se reproducen idénticas consideraciones. En este sentido puede verse o BUSTOS RUBIO, M. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp.32 ss., quien se posiciona a favor de que el bien jurídico protegido en el art. 307 CP es “la función recaudatoria de la Seguridad Social”, en línea con la tesis mayoritaria en relación con el delito tributario, que considera que el bien jurídico protegido en este último caso serían las funciones de la Hacienda Pública.

²⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p. 621.

²⁸ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 72.

argumentación tiene demasiados aspectos autorreferenciales y, como bien dijo MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, no tiene relevancia alguna a los efectos que buscamos.

2.3. Excurso: legitimación y expansión del Derecho penal

Permítaseme en este punto detenerme, siquiera brevemente, en las tan reiteradas críticas acerca de la “expansión del Derecho penal” propia de los actuales Estados sociales y democráticos de Derecho; expansión que ha incrementado sensiblemente las conductas que se incorporan como típicas a las leyes penales y que incrementan, también sensiblemente, las penas de otras conductas tradicionalmente delictivas, pero que gozaban de penas privilegiadas. No se puede valorar la “expansión” punitiva sin tomar en consideración si y en qué medida tal expansión no es la necesaria para la “recodificación del capital”²⁹ propia de un Estado que asume la igualdad material y, consecuentemente, la redistribución de la riqueza como objetivo o, incluso, más aún, como elemento imprescindible para su propia supervivencia. Y creo que aquí está la clave: si la redistribución de la riqueza para alcanzar la igualdad (material y de oportunidades) es el objetivo central de un sistema tributario en un Estado social de Derecho –en “un sistema tributario justo”-, el sistema tributario y los concretos tributos que lo integran son necesarios.

3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO Y ESTRUCTURA TÍPICA

El problema de la determinación del bien jurídico protegido en el delito tributario es resuelto por la Jurisprudencia sin controversias. Entre otras muchas, la STS 182/2014 de 11 de marzo considera que el bien jurídico protegido en el art. 305 CP es “la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”. Desde luego, una lectura rápida permite entender la idea que quiere transmitir el Tribunal Supremo y que no se aleja de los principios contenidos en el art. 31.1 CE que, como hemos adelantado, no dejan de ser instrumentales al objetivo que persigue la Carta Magna: la redistribución de la riqueza y la consecución de la igualdad material y de oportunidades. Ahora bien, una lectura más detenida permite detectar una cierta inconsistencia entre lo que se entiende por bien jurídico protegido y el contenido que se le atribuye –por cierto, sin “nombre”- y queda abierta la cuestión de si puede la vulneración de principios ser un bien jurídico protegido.

Por su parte las STS 504/2019, de 19 de febrero³⁰ y STS 305/2022, de 25 de marzo, zanján las posibles controversias acercando posiciones al afirmar que el bien jurídico protegido en el art. 305.1 CP sería “el interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria”³¹. Aquí la argumentación se complica: se mantiene como bien jurídico protegido “los principios de solidaridad tributaria”, en línea con lo expresado en el párrafo anterior; pero también introduce el argumento patrimonial presente en alguna Doctrina con la referencia a “el interés económico de la Hacienda Pública”; interés, ciertamente, pendiente de definir –la sentencia no lo hace-, pero que, atendiendo a la

²⁹ Véase nota 17.

³⁰ “[E]l hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues [...] el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido en este delito (interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria).

³¹ Vid. infra nota al pie n.º 26.

literatura sobre la materia, sería el “interés recaudatorio”; o sea, intereses meramente patrimoniales. Si el bien jurídico protegido “vulneración de los principios de solidaridad tributaria” servía para poco –salvo con fines de legitimación- este nuevo “doble” bien jurídico protegido no sirve para mucho más – siempre dejando a salvo la cuestión de cómo conjugar ambos aspectos.

Ahora bien, esta nueva referencia patrimonialista también tiene su interés, porque le permite al Tribunal Supremo explicar por qué exige como elemento de la tipicidad que la conducta defraudadora sea mendaz³² -y a la Doctrina que lo defiende, para definir el ámbito de la defraudación por omisión, a partir del criterio del “fin de protección de la norma”³³-.

En cualquier caso, esta “definición” del bien jurídico protegido en el delito tributario tiene la virtud de dibujar un paralelismo entre “la vulneración de principios” y el deber cuya infracción es la esencia del delito tributario – el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público-. Así, si el bien jurídico es “la vulneración de algo –en este caso, principios de solidaridad-”, es fácilmente admisible que se tipifique “la vulneración del deber de contribuir – que se presenta como la forma de garantizar la solidaridad-. Así que, efectivamente, tales argumentos sobre el bien jurídico protegido van dirigidos a justificar que la infracción del deber sobre el que se construye el delito tributario. De modo que del bien jurídico protegido se deduce la infracción de deber de contribuir entendido como el deber de pagar los tributos (aunque tales argumentos no sirven para limitar el *Ius puniendi* porque se centran en aspectos meramente formales no vinculados (necesariamente) a los principios constitucionales de un Estado social y democrático).

Y, más aún, a partir de la infracción del deber derivado de la vulneración de la solidaridad, califica el delito tributario como delito de infracción de deber³⁴. El concreto deber infringido sería el de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. Las consecuencias para la estructura típica del delito son inmediatas, pero también lo son para la legitimación del Estado a la hora de percibir tributos, porque, por esta vía se hace desaparecer cualquier valor o interés; valor que, según la interpretación que estamos defendiendo, a partir del art. 31.1 CE, debe orientar teleológicamente a las leyes tributarias o a la ley penal y que es, de nuevo, en última instancia la redistribución de la riqueza.

4. LEGITIMIDAD Y LEGITIMACIÓN: VALOR O DEBER

Recordemos una vez más que las funciones que se atribuyen doctrinalmente al bien jurídico protegido³⁵ son las de legitimar la intervención penal (función de política criminal) y la de servir a la interpretación de los términos legales -respetando siempre el tenor literal de la ley- para aplicar los criterios de la imputación objetiva (especialmente, para la determinación del riesgo permitido), para la apreciación del estado de necesidad o en la legítima defensa (funciones dogmáticas)³⁶. Lo cierto, sin embargo, es que las funciones

³² En este sentido: STS 17/2005, de 3 de febrero; STS 649/2017 de 3 de octubre; STS 619/2021, de 9 de julio o STS 381/2022 de 20 de abril.

³³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, cit., p. 626.

³⁴ “Un delito especial de los llamados de infracción de deber”. Entre otras, pueden verse: STS 499/2016, de 9 de junio; STS 717/2016, de 27 de septiembre o STS 209/ 2019 de 22 de abril de 2019.

³⁵ Por todos, ROXIN, C., *Derecho penal. Parte General. Tomo I*, (trad. D.M. Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. De Vicente Remesal), Civitas, Madrid, 1997, pp. 51-55.

dogmáticas del bien jurídico protegido –como quiera que sea designado o configurado- en el delito tributario no surten tal virtualidad, porque, incluso, cuando se intenta fundamentar alguna decisión interpretativa en el “fin de protección de la norma”, tal fin no tiene por qué ser el bien jurídico protegido. Ahora bien, como hemos visto, lo cierto es que los diversos autores utilizan el bien jurídico protegido para legitimar y explicar la intervención penal; es decir, se le atribuyen funciones político-criminales legitimadoras (justificación o explicación). O dicho de otro modo, los bienes jurídicos designados como protegidos en el delito tributario cumplen funciones de legitimación, pero no de limitación de la intervención penal, ni dogmáticas, por lo que es preciso reconocer que sí nos encontramos ante un bien jurídico protegido, aunque ciertamente capitidismado.

Esta ausencia de efectos dogmáticos del bien jurídico protegido en el tipo del art. 305 CP sirve también para reforzar la idea de que nos encontramos ante una modalidad típica distinta a los clásicos delitos sobre los que se ha construido la teoría del delito. Aquí no se trata solo de que el bien jurídico protegido tenga un carácter institucional, colectivo y abstracto, sino que no surte efectos en la interpretación y aplicación del tipo. Es como si el tipo no necesitara del bien jurídico protegido, algo que ya había detectado la doctrina cuando distingue entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber³⁷.

5. SOBRE LA LEGITIMACIÓN EN LOS DELITOS DE INFRACCIÓN DEL DEBER

Aunque la categoría ha sido admitida –con diversos matices– por algunos autores³⁸, los delitos de infracción de deber siguen siendo rechazados con distintos argumentos teóricos³⁹, entre los que destacan, desde una perspectiva político-criminal, el de que la infracción de un deber como fundamento de la intervención penal no limita suficientemente el poder punitivo del Estado que debe estar sometido a un riguroso control de justificación y a una continua relegitimación (cosa que sí hace el bien jurídico protegido en los delitos de dominio)⁴⁰. Además, la memoria histórica pone sobre la mesa otros “delitos” que infrinjan deberes, sobre todo morales, o normas de policía, propios de los Estados dictatoriales, que hay que rechazar. Sin embargo, no puede negarse que son numerosos los preceptos penales en los que “el paradigma del bien jurídico” no funciona correctamente y que se explican –y se entienden mejor desde la perspectiva de la infracción de un deber, aparte de que en estas mismas modalidades delictivas surge la duda razonable de si lo que se propugna como bien jurídico protegido efectivamente lo es. Todo ello invita a afrontar la cuestión de si también un deber

³⁶ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Norma primaria y bien jurídico: su incidencia en la configuración del injusto”, cit., pp. 190-191.

³⁷ Sobre el problema de los delitos de dominio y de infracción de deber y las consecuencias sobre la autoría, puede verse SILVA SÁNCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier, Barcelona, 2005, pp. 65-68.

³⁸ Pueden verse, por todos, ABANTO VÁSQUEZ, M. “Autoría y participación y la teoría de los delitos de “infracción del deber””, en *Revista penal*, 2004, n.º 14, pp. 3-23, o SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J. “Delito de infracción de deber”, en *La responsabilidad en los “delitos especiales”*: El debate doctrinal en la actualidad, Editorial B de F, Buenos Aires, 2014, pp. 288-316.

³⁹ Puede verse un resumen del origen conceptual del término en ROCCO, A., *El objeto del delito y de la tutela jurídica penal. Contribución a las teorías generales del delito y de la penal* (trad. G. Seminara), B de f, Montevideo-Buenos Aires, 2001, pp. 145 ss.

⁴⁰ “Una prohibición de una conducta bajo amenaza penal que no pudiera remitirse a un bien jurídico sería terror de Estado”, afirma taxativamente HASSEMER, W., ¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal?, en *La teoría del bien jurídico*, de R. Hefendehl, A. von Hirsch y W. Wohlers (eds.), Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, 2016, p. 99.

constitucionalmente impuesto y esencial para el correcto funcionamiento del Estado puede cumplir, con ciertos requisitos⁴¹, las funciones político-criminales de legitimación que generalmente se atribuyen al bien jurídico.

Centrándonos en el caso del delito tributario, hemos visto como las sentencias de Tribunal Supremo utilizan la referencia a lo que denomina “bien jurídico protegido” con dos finalidades: legitimar –más o menos abiertamente- la intervención penal y convertir en el núcleo de la misma la infracción de un deber. Es decir, la infracción del deber típico se deriva del bien jurídico protegido “vulneración de los deberes de solidaridad”. Si esto fuera así y si el delito tributario tiene como núcleo central de la conducta la infracción del deber de contribuir (¿o sea, la norma primaria sería un mandato?), nos encontraríamos con que también en los delitos de infracción de deber sería necesario contar con una “razón legitimadora”-un argumento que justificara la intervención penal- y, con ello, un argumento que cumpliera las funciones político criminales del bien jurídico protegido. Ahora bien, en este caso, debería analizarse cuidadosamente si a esta razón legitimadora de funciones restringidas se le puede denominar bien jurídico protegido en los delitos de infracción de deber.

Esta –la necesidad de encontrar una razón legitimadora de contenido material, que responda a valores- no es una cuestión menor, porque, así, además de describir mejor la realidad jurídica a la que nos enfrentamos, se impulsa la reflexión sobre la racionalidad y la legitimación en los delitos de infracción de deber –además de adecuarlos al paradigma del Derecho penal democrático-. Y es que, efectivamente, no puede obviarse, como hemos visto, que el sistema de valores de una sociedad y la distribución del poder social condiciona la legislación penal y configura la codificación legal de los recursos, como tampoco puede obviarse que la intervención penal, en un sistema democrático, requiere una razón legitimadora que excluya iniciativas totalitarias y que explique la correspondiente afectación a derechos fundamentales y libertades reconocidos constitucionalmente a toda la ciudadanía. De modo que doctrinalmente es necesario exigir, también en los delitos de infracción de un deber, un argumento legitimador de base valorativa.

Pero aún se puede ir más allá, porque también en este debate esta razón legitimadora también cumpliría funciones dogmáticas, pues, de alguna manera “aboca” a la construcción típica a partir de la infracción de un deber –con todas las consecuencias también estructurales que de ello se derivan-.

La importancia de este primer momento valorativo ya fue puesta de manifiesto por DÍEZ RIPOLLÉS cuando discrepaba “de quienes estiman que este primer nivel de racionalidad, pese a su trascendencia, no puede aportar excesivos contenidos positivos o constructivos al proceso legislativo, suministrando sustancialmente exigencias negativas. Muy al contrario, los valores [...] deben ser capaces de destacar las directrices por las que ha de transitar el conjunto de niveles de racionalidad legislativa, y para ello no pueden limitarse a señalar aquellas vías que resultan intransitables, sino que han de ser capaces, asimismo de indicar la dirección correcta. De modo semejante, no basta con colocar en el encabezamiento de la racionalidad legislativa imponentes y genéricos principios, cuya excelencia impide que entren en contacto con los ulteriores y menos exquisitos niveles de racionalidad”⁴².

Debemos, pues, encontrar y definir, para cada delito de infracción de deber concreto, una razón legitimadora de contenido valorativo que indique al Legislador penal la dirección

⁴¹ En este sentido, en relación con el art. 320 CP se pronuncia *DIPSE, V., Las omisiones típicas en el delito de prevaricación urbanística*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, p. 104.

⁴² DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *La racionalidad de las leyes penales*, cit., p. 110.

correcta, que imponga límites al poder punitivo del Estado y que permita legitimar la intervención penal cuando se pretenda sancionar penalmente la infracción de algún deber. Para ello, la previsión constitucional de la obligación es de suma importancia, pero, como sucede con el bien jurídico protegido en los delitos de dominio, *ni son todos los que están, ni están todos los que son*. Es decir, ni la previsión constitucional de la obligación es imprescindible –aunque preferible–, ni es suficiente.

6. LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA COMO RAZÓN LEGITIMADORA Y SUS CONSECUENCIAS

Se admite unánimemente que el delito tributario contenido en el art. 305 CP responde al mandato contenido en el art. 31.1 CE. Este precepto establece, efectivamente, un deber: el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Ahora bien, es necesario plantearse si esta referencia al art. 31.1 CE es suficiente para legitimar y limitar la intervención penal. La mera referencia a la Constitución podría habilitar formalmente al Legislador penal para intervenir, pero, en un Estado democrático, como hemos adelantado, sería insuficiente para dotar de fundamento material a la concreta intervención, hasta el punto de que cualquier fundamentación material de la intervención penal habría de hacerse depender de argumentos valorativos; los mismos, probablemente, que legitiman y justifican el propio precepto constitucional.

Y, desde esta perspectiva, los argumentos legitimadores materiales no pueden quedarse en “la obligación de contribuir al gasto público”, porque significa dar carta blanca al Poder Ejecutivo, que es quien gestiona y ejecuta el gasto público. Igualmente, la genérica referencia a “las funciones de la Hacienda Pública” también son insuficientes si no se matizan en relación con otros preceptos constitucionales (entro otros, pero, sobre todo, art. 14 CE y todos aquellos que reconocen a las personas derecho a prestaciones públicas propias del Estado del Bienestar –arts. 39 y siguientes-).

De hecho, el deber de contribuir al gasto público no es en absoluto novedoso: cualquiera que sea el sistema político, si hay una mínima estructura organizativa, tiene gasto que debe ser sufragado e impuestos, de una forma u otra, siempre han existido. Por eso, para encontrar un argumento sólido de carácter material que legitime la intervención penal para proteger el sistema tributario y sancionar a quien infrinja su deber de contribuir hay que recurrir a la finalidad que nuestro ordenamiento jurídico asigna a los tributos. Para ello es preciso hacer una interpretación teleológica de nuestra Constitución, en su conjunto, pero también de las normas de la Unión Europea que forman parte del mismo, así como de los tratados y compromisos internacionales asumidos por España, que nos dan idea de cuál debe ser la función del sistema tributario. Y, por supuesto, no se nos escapa que todo ello también depende del sistema de valores que subyace a una determinada forma de concebir las relaciones sociales –en línea con todo lo antedicho-.

Pues bien, desde esta perspectiva –democracia, Estado de Bienestar, igualdad de oportunidades, acceso en igualdad de condiciones de todos los ciudadanos a servicios públicos, límites a la acumulación de riqueza y garantías económicas para todas las personas– la razón que explica y justifica la obligación de contribuir contenida en el art. 31.1 CE hay que buscarla en la finalidad redistributiva de la riqueza –que incluiría una redistribución de la renta– como instrumento para la promoción de la igualdad material y de oportunidades para todas las personas. Solo este argumento, fruto de una interpretación sistemática, sirve para dotar de significado al art. 31.1 CE y solo este argumento es válido desde una perspectiva político-criminal para legitimar la intervención penal imponiendo sanciones penales a quien

infrinja el deber de contribuir al gasto público –cuya finalidad es y debe ser promover la igualdad material y de oportunidades y redistribuir la riqueza-⁴³ y para ello utilizará diversos medios, basado en un sistema tributario progresivo, en este sentido social (propio del Estado social que proclama la Constitución).

La igualdad material y de oportunidades desde luego sí que son valores, que orientan teleológicamente actuaciones, en este caso, del sistema tributario. Y, aunque como argumento servirá para justificar y legitimar el poder del Estado para exigir a los ciudadanos el pago de tributos y, en consecuencia, el deber de tributar y la correlativa necesidad – apoyada por otros argumentos- de intervenir penalmente para sancionar penalmente la defraudación tributaria. Entre estos otros argumentos, como el delito tributario es un delito económico, también se pueden alegar los perjuicios sociales propios de esta clase de delitos.

No es habitual, sin embargo, esta perspectiva que resalta este aspecto de justicia social relacionado con la desigualdad económica y la desigual acumulación de capital⁴⁴, que, como hemos visto, subyace en el art. 31.1 CE –así como en las más actuales medidas tributarias tendentes a garantizar que los grandes capitales y las grandes empresas también paguen impuestos-. Sí lo hace, en otros términos, pero similar sentido, la Abogacía del Estado cuando afirma que “el sistema fiscal [...] debe prevenir, por un lado, las concentraciones excesivas de poder privado para garantizar los derechos fundamentales y libertades públicas [...] y, por otro lado, debe conseguir que la diferente capacidad económica de los ciudadanos, legítimamente obtenida, contribuya de modo efectivo al bien general y al beneficio de los miembros menos aventajados de la sociedad”⁴⁵. Ahora bien, conviene contrastar la afirmación de que (el sistema fiscal) “debe prevenir concentraciones excesivas de poder privado” con los datos de WORLD INEQUALITY DATABASE y de World Inequality Report 2022, según el cual, en España, el 10% de la población con más recursos capta el 34,5% del ingreso nacional, mientras que el 50% inferior tan solo el 21%. Y los datos del incremento de la acumulación de la riqueza en el 1% de la población –en este caso, datos mundiales- obligan a reconocer que la “prevención de concentraciones excesivas de poder privado” no son suficientes.

Pero, más aún, a esta razón legitimadora en los delitos de infracción de deber -a la que, si se quiere, se le puede llamar también bien jurídico protegido (en los delitos de infracción de deber) aún a sabiendas de que no cumple las funciones propias de esta figura en los delitos de dominio, también cumple otras funciones relacionadas con la estructura típica, distintas, por supuesto, a las propias del bien jurídico protegido en los delitos de dominio.

Así, solo desde esta perspectiva –función de redistribución de la riqueza del sistema tributario-, se pueden explicar la condición objetiva de punibilidad –y, de paso, resolver el problema del resultado típico del tipo contenido en el art. 305 CP-, así como justificar la cláusula de regularización fiscal contenida en el art. 305.4 CP y las demás circunstancias específicas que agravan (305 bis a) CP) o atenúan la pena (art. 305.6 CP) del delito tributario relacionadas con la cuantía o pago de la deuda tributaria.

⁴³ También, entre otros muchos, RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2011, p. 17.

⁴⁴ CHANCEL, L./ PIKETTY, Th. / SAEZ, E./ ZUCMAN, G., *WorldInequality Report 2022*, ed. World Inequality Lab, p. 223. Disponible en <https://wir2022.wid.world/download/> [citado:12.08.2022] (la traducción es mía) [*Spain is a relatively equal country compared with its European neighbors: the top 10% captures 34.5% of national income, while the bottom 50% has 21%*]. ⁴⁵ *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, editado por la Abogacía General del Estado, Madrid, 2004, p. 65,

⁴⁵ *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, editado por la Abogacía General del Estado, Madrid, 2004, p. 65,

La condición objetiva de punibilidad y el resultado típico son cuestiones cuya resolución doctrinal y jurisprudencial no es aún perfecta. Así no acaba de entenderse muy bien, a pesar de los esfuerzos teóricos, que el resultado *no sea* (la defraudación de) 120.000 €, ni que la conducta solo sea delito si supera la cuantía defraudada supera “los 120.000 €”. Pero si “la razón legitimadora” en este delito es la redistribución de la riqueza, tiene todo el sentido de que solo a partir de altas cuantías intervenga la ley penal, pues si se tratare de cuantía pequeñas, en realidad no estaríamos hablando propiamente de “redistribución”, aunque sí podríamos hablar de “contribución a gastos del Estado”, argumento que, como he dicho, no es idóneo porque no sirve para limitar el *Ius puniendi* pero que, perfectamente, puede justificar una sanción administrativa. Y de ahí que la pena a imponer sea mayor cuando la cuantía supere los 600.000 €, pues, efectivamente, la amenaza penal se está dirigiendo al sector social que más riqueza acumula. Y, requisito, esta diferencia de trato penal solo se puede explicar desde la realidad de desigualdad en la tenencia de riqueza, en el problema que genera para las sociedades democráticas y para la igualdad la acumulación masiva de la misma y de las finalidades redistributivas del sistema tributario.

Además, resulta que, desde esta perspectiva, no es necesario, estructuralmente, que el tipo penal del art. 305.1 CP contenga un resultado, pues el bien jurídico protegido no es patrimonial (solo en este caso tendría sentido configurar un resultado típico). De hecho, los argumentos al “resultado típico” por parte de las sentencias en realidad se utilizan para justificar la necesidad de una pena (o sea, funciones de legitimación). Y es que si lo que justifica y legitima la intervención penal es la redistribución de la riqueza, el hecho de que sectores sociales que la acumulan infrinjan sus deberes (ahora sí) de contribuir, ya es suficiente para consumir el tipo que, por cierto, no hace referencia alguna a ningún perjuicio. Todo lo más, el resultado, en sentido naturalístico, si se quiere, debería ser la “falta de ingreso”, lo que parece, ciertamente, innecesario, por más que, entonces, la tentativa no fuera punible (algo, por cierto, que parece bastante lógico también desde esta perspectiva valorativa que proponemos).

Y, finalmente, si la razón legitimadora de la intervención penal es la redistribución de la riqueza, podría entenderse que la regularización voluntaria o un pago extraordinariamente rápido de la deuda tributaria tuvieran incidencia atenuadora o eximente de la penal, porque el fin perseguido se ha satisfecho, aunque, en estos casos, aún se podría debatir sobre los requisitos para acogerse a tales beneficios.

7. EPÍLOGO

La afirmación de que el núcleo central del delito tributario es la infracción del deber de contribuir exige que las consecuencias de esa afirmación sean dogmáticamente y político-criminalmente acordes con un sistema jurídico democrático. Si el núcleo central del delito tributario es la infracción del deber habremos abandonado el ámbito de los delitos de dominio –donde el bien jurídico protegido surte funciones legitimadoras y dogmáticas plenas- para situarnos, como expresamente reconoce la Jurisprudencia, entre los delitos de infracción de un deber.

La configuración del delito contenido en el art. 305 CP como un delito de infracción de un deber tiene importantes consecuencias. En primer lugar, el bien jurídico protegido no cumple el papel que tiene asignado en los delitos de dominio y, efectivamente ninguno de los bienes jurídicos protegidos que, con efectos meramente legitimadores, se alegan surten efectos dogmáticos en el tipo contenido en el art. 305.1 CP. En segundo lugar, tampoco cumplen adecuadamente los fines limitadores del *Ius puniendi* que, desde una perspectiva político-

criminal también corresponden al bien jurídico protegido. Y, finalmente, en tercer lugar, no pueden explicar de forma completamente satisfactoria algunos elementos típicos, como el resultado o la exigencia de 120.000 € para la consumación del delito, la regularización o las agravantes y atenuantes específicas.

Así, la legitimación formal basada en los deberes de solidaridad, las funciones de la Hacienda Pública o el patrimonio de la misma y la infracción del deber de contribuir es insuficiente, por lo que se hace necesario buscar argumentos valorativos, razones legitimadoras, similares o equivalentes funcionalmente al bien jurídico protegido también en los delitos de infracción de deber. Esta razón legitimadora se ha encontrado en la función redistributiva de la riqueza que corresponde al sistema tributario –del que la Hacienda Pública es la gestora- y que emana de una interpretación sistemáticas del art. 31.1 CE . Desde esta perspectiva cobran sentido figuras como la regularización tributaria, las específicas agravantes y atenuantes de los arts. 305.6 y 305 bis a) fundamentadas en la cuantía defraudada o la condición objetiva de punibilidad que prevé el propio tipo. Además, si centramos el núcleo de la tipicidad en la infracción del deber así legitimada, no se hará necesario recurrir a exigir la constatación de un resultado que no está típicamente previsto, que no es demostrable causalmente –por más que resulte evidente- y que se exige jurisprudencialmente a los solos fines de legitimación de la sanción penal de la infracción del deber de pagar el concreto impuesto de forma ajustada a Derecho.

Relación bibliográfica

- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- BUSTOS RUBIO, M. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- CHANCEL, L./ PIKETTY, Th./ SAEZ, E./ ZUCMAN, G., *World Inequality Report 2022*, ed. World Inequality Lab. Disponible en <https://wir2022.wid.world/download/> [citado:12.08.2022]. <https://doi.org/10.4159/9780674276598>
- CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *Derecho penal español. Parte especial (II)*, de F.J. Álvarez García (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 793-859.
- DAHRENDORF, R., *Ley y orden*, Civitas, Madrid, 1994.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Norma primaria y bien jurídico: su incidencia en la configuración del injusto”, en *Revista de Derecho penal y criminología* 6 (1996), pp. 137-191.
- DE LA CUESTA AGUADO, P., *Culpabilidad. Exigibilidad y razones para la exculpación*, Dykinson, Madrid, 2004.
- DE LA CUESTA AGUADO, P., *Delitos de tráfico ilegal de personas, objetos o mercancías*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 48 ss. (También en *Revista de Derecho penal y criminología*, nº 9, pp. 53-110.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *La racionalidad de las leyes penales*, Trotta, Madrid, 2003.

- DIPSE, V., *Las omisiones típicas en el delito de prevaricación urbanística*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2021.
- GINER, S., *Sociología*, ed. Península, 1ª ed., 7ª imp., Barcelona, 1996.
- JACKOBS, G., *Strafrecht. AT*, De Gruyter, Berlín-Nueva York, 1993
- LOPEZ GARRIDO, D./ GARCIA ARAN, M., *El Código Penal de 1995 y la voluntad del Legislador*, Dykinson, Madrid, 1996.
- MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, de M. Bajo Fernández (ed.), Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2019, pp.71-122.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista penal* n.º 1, 1998, págs. 55-66.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios penales y criminológicos* n.º18, 1994-1995, pp. 123-196.
- MATA SIERRA, Mª T., *El principio de igualdad tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- MIR PUIG, S., *Bases constitucionales del Derecho penal*, Iustel, Madrid, 2011
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho penal. Parte especial*, 23ª ed. Revisada por C. López Peregrín, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- PEREZ SANCHEZ, J., (coor.) *Bases psicológicas de la delincuencia y conducta antisocial*, Barcelona, 1987.
- PIKETTY, Th., *Breve historia de la igualdad*, ed. Deusto, España, 2021.
- PIKETTY, Th., *El capital en el siglo XXI*, Fondo de Cultura Económica, Bogotá, 2014.
- PISTOR, K., *El código del capital*, ed. Capital Swing, Madrid, 2022.
- PRIETO SANCHÍS, L., *Garantismo y Derecho penal*, Iustel, Madrid, 2011.
- ROCCO, A., *El objeto del delito y de la tutela jurídica penal. Contribución a las teorías generales del delito y de la penal*, B de f, Montevideo-Buenos Aires, 2001.
- QUINTERO OLIVARES, G., *Represión penal y Estado de Derecho*, Diosa, Barcelona, 1976.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2011. <https://doi.org/10.2307/j.ctv10rrbc2>

- ROXIN, C., *Derecho penal. Parte General. Tomo I*, (trad. D.M. Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. De Vicente Remesal), Civitas, Madrid, 1997.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., *El principio de igualdad en materia tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005.
- TAYLOR, I., WALTON, P., YOUNG, J., *La nueva criminología. Contribución a una teoría social de la conducta desviada*, Amorrortu editores, Buenos Aires, 1975.
- TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, en *RECPC* 20-29 (2018).
- VIVES ANTON, T., *La libertad como pretexto*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.
- VVAA, *La teoría del bien jurídico*, de R. Hefendehl, A von Hirsch y W. Wohlers (eds.), Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, 2016.
- YOUNG, J., “Criminología de la clase obrera”, en *Criminología crítica*, de I. Taylor, P. Walton y J. Young, Siglo XXI, México, 1977, pp.89-127.